
Datum: 06.12.2018
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 3685/17 G
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2018:1206.8K3685.17G.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2010 bis 2012 vom 11.03.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 30.10.2017 werden nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert. Die Berechnung der Gewerbesteuermessbeträge wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand: 1

Streitig ist die Gewährung der sog. erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung für Grundstücksunternehmen (erweiterte Kürzung) nach § 9 Nr. 1 Satz 2 Gewerbesteuergesetz (GewStG). 2

Die Klägerin ist Rechtsnachfolgerin der K. D. Unternehmensverwaltungs GmbH & Co. KG (im Folgenden: UV KG). Zum 31.12.2010, 24 Uhr, ist das Gesellschaftsvermögen der UV KG mit allen Aktiven und Passiven im Wege der Anwachsung auf die Klägerin übergegangen. Dem lagen folgende Vorgänge zugrunde: Ursprünglich waren an der UV KG B. T. und K.-Q. T. als 3

Kommanditisten und die T. Unternehmensverwaltung und Geschäftsführung GmbH als nicht am Vermögen beteiligte Komplementärin beteiligt. Der Anteil von B. T. wurde mit Vertrag vom 08.09.2003 mit Wirkung zum 15.09.2003 auf K.-Q. T. übertragen. K.-Q. T. übertrug seinen Anteil am 10.12.2010 mit Wirkung zum 31.12.2010 auf die Klägerin; die Komplementärin schied aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses zum 31.12.2010, 24.00 Uhr, aus der UV KG aus. Gegenüber dem Handelsregister wurde die Gesamtrechtsnachfolge im Wege der Anwachsung angezeigt (UR-Nr. .../10 des Notars J. zu E.). Die Auflösung der UV KG wurde am 25.01.2011 im Handelsregister eingetragen, wobei B. T. mit einer Kommanditeinlage von 0 EUR bis zu einer Handelsregisterberichtigung am 12.07.2016 als Kommanditistin im Handelsregister eingetragen blieb.

Zum Vermögen der Klägerin und ihrer Rechtsvorgängerin gehörten im Streitzeitraum 4 verschiedene Grundstücke, die an Dritte vermietet werden. Außer dieser Vermietungstätigkeit und der nachfolgend dargestellten Tätigkeit übten und üben die Klägerin und ihre Rechtsvorgängerin keine anderen Tätigkeiten aus.

Im Streitfall geht es um die Überlassung des Grundbesitzes C. ... in E. (Grundbuch von E., 5 Gemarkung P., Flur 1, Flurstück 0001) sowie eines Teils des Nachbargrundstücks C.-straße .../X.weg (Flurstück 0002). Die Klägerin war im Streitzeitraum Eigentümerin beider Flurstücke. Beide Grundstücke waren im Streitzeitraum mit einem zugunsten der Klägerin bestellten Erbbaurecht belastet. Die Erbbaurechte waren ihrerseits mit Untererbbaurechten belastet.

Auf dem Flurstück 0002 befinden sich Hallengebäude, die zu einem kleineren Teil von den 6 Nutzern der Gebäude auf dem Flurstück 0001 und zum größeren Teil von den Nutzern des angrenzenden Flurstücks 0003 (C.-straße 3) genutzt werden.

Ursprünglich war Untererbbauberechtigter aller drei Grundstücke die (bis 2006 anders 7 firmierende) Y. GmbH & Co. Vermögensverwaltungs KG (im Folgenden: Y. KG). An dieser war die UV KG als Kommanditistin beteiligt.

Mit Auseinandersetzungsvertrag vom 31.07.2003 (UR-Nr. .../03 des Notar Hans-Q. J. zu E.) 8 wurde die UV KG Untererbbauberechtigte des Flurstücks 0001. Die Eintragung in der Untererbbaurechtsgrundbuch erfolgte am 31.12.2004. Die Y. KG blieb Untererbbauberechtigte der Flurstücke 0002 und 0003.

Am 19.07.2016 wurde die Klägerin als Untererbbauberechtigte des Flurstücks 0001 in das 9 Grundbuch eingetragen. In Spalte 4 heißt es dazu: „Auf Grund Anwachsung gemäß Eintragung im Handelsregister vom 25.01.2011 und 12.07.2016 (Amtsgericht J1., HRA ...)“. Im Handelsregister des Amtsgerichts J1. war die UV KG eingetragen. Am 25.01.2011 wurde die Klägerin im Wege der Sonderrechtsnachfolge als Kommanditist unter Ausscheiden von K1.-Q. T. eingetragen. Am 12.07.2016 wurde „wegen unvollständiger Eintragung [...] berichtigend ergänzend“ das Ausscheiden von B. T., die – wie oben dargestellt – noch in der Zeit nach ihrem Ausscheiden mit einer Kommanditeinlage von 0 EUR eingetragen war.

Hinsichtlich des Flurstücks 0002 ist eine Grunddienstbarkeit zugunsten des 10 Untererbbauberechtigten des Flurstücks 0001 aufgrund der Bewilligung vom 31.07.2003 bestellt und eingetragen. Diese bestand für eine Teilfläche aus einem ausschließlichen Geh- und Fahrrecht auf einer Breite von ca. acht Metern (insgesamt ca. 536 Quadratmeter) und einem nicht-ausschließlichen Geh- und Fahrrecht auf einer weiteren Fläche.

Im Vertrag vom 31.07.2003 wurde neben der dinglichen Bestellung der Geh- und Fahrrechte eine schuldrechtliche Abrede getroffen. Dazu wurde ausgeführt, auf dem Grundstücksteil, auf den sich das Geh- und Fahrrecht erstrecke, befinde sich eine Halle. Ein abgetrennter Teil innerhalb dieser Halle werde durch den Mieter des Gebäudes auf dem Flurstück 0001 als Anfahrt zur Warenannahme genutzt („Lieferschlauch“). Weiter hieß es:

„Solange das Flurstück 0002 mit dieser Halle bebaut bleibt und der Untererbbauberechtigte die derzeitige Nutzung des Hallenteils, welcher sich auf dem hier belasteten Grundstücksteil befindet, fortsetzt, ist der Eigentümer des herrschenden Untererbbaurechts verpflichtet, ein Nutzungsentgelt in Höhe von 8,70 Euro pro qm genutzter Hallenfläche zu leisten, mindestens jedoch den Betrag, den der jeweilige Mieter des auf dem hier übertragenen Untererbbaurechts befindlichen Objekts schuldet.“ 12

Dem Untererbbauberechtigten bleibe es, heißt es im Vertrag vom 31.07.2003 weiter, unbenommen, nach vorheriger Ankündigung von einem Monat auf die Nutzung dieses Hallenteils bei gleichzeitigen Wegfall der Nutzungsentgeltverpflichtung zu verzichten. Auf den Vertrag vom 31.07.2003 wird Bezug genommen. 13

Das Objekt auf dem Flurstück 0001 ist seit 1993 an die T1. (...) GmbH (im Folgenden: T1. GmbH) vermietet; diese nutzte den östlichen, mit dem Lieferschlauch verbundenen Teil der Halle selbst und vermietete den westlichen, vom östlichen Teil auch baulich getrennten Teil unter. Die UV KG übernahm diesen Mietvertrag nach dem Erwerb der Untererbbauberechtigung und der Bestellung der Dienstbarkeit. Im Jahr 2007 wurden mit Wirkung zum 01.10.2006 mit dem Hauptmieter (T1. GmbH) und dem ehemaligen Untermieter zwei neue Mietverträge abgeschlossen. Die vereinbarte Miete betrug monatlich jeweils 23.728,99 EUR, wobei die T1. GmbH einschließlich des Lieferschlauchs 2.182 Quadratmeter und der weitere Mieter rund 1.228 Quadratmeter anmieteten. 14

Zwischen der Klägerin und der Y. KG gab es bis zum Jahr 2008 Unstimmigkeiten über die Auseinandersetzung. Diese wurden abschließend erst mit einem Schiedsspruch vom 18.05.2008 ausgeräumt. 15

Die UV KG zahlte zunächst kein Nutzungsentgelt. Ab dem 01.10.2008 zahlte sie 8,70 EUR pro Quadratmeter sowie für die Zeit zwischen dem 01.09.2003 und dem 30.09.2008 einen Betrag in Höhe von 322.357,53 EUR. 16

Die Gewerbesteuermessbeträge wurden für 2010 mit Bescheid vom 11.11.2011, für 2011 mit Bescheid vom 12.07.2013 und für 2012 mit Bescheid vom 04.11.2013 erklärungsgemäß mit ... EUR festgesetzt. Die Klägerin und ihre Rechtsvorgängerin haben dabei die erweiterte Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 GewStG beantragt. 17

Für die Streitjahre wurden Betriebsprüfungen bei der Klägerin und ihrer Rechtsvorgängerin durchgeführt. Dabei wurden folgende, in den Betriebsprüfungsberichten vom 28.10.2015 niedergelegte Feststellungen getroffen: 18

Die Gewährung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung komme hinsichtlich der Rechtsvorgängerin der Klägerin für das Jahr 2010 und der Klägerin für die Jahre 2011 und 2012 nicht in Betracht, weil die Klägerin nicht, wie von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG vorausgesetzt, ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalte und nutze. Der Teil der Halle auf dem Flurstück 0002, der als Lieferschlauch und Lagerraum genutzt werde, stehe nicht im Eigentum der Klägerin (bzw. ihrer Rechtsvorgängerin); daher sei die Überlassung an den Mieter des Objekts auf dem Flurstück 0001 keine Nutzung oder Verwaltung eigenen 19

Grundbesitzes. Es liege auch keine Nebentätigkeit vor, die zwingend erforderlich sei, um die wirtschaftlich sinnvolle Nutzung des Objekts auf dem Flurstück 0001 zu ermöglichen, und die daher einer Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht entgegenstünde. Die An- und Vermietung des Lieferschlauchs stehe zwar im Zusammenhang mit der Vermietung der eigenen Flächen an die Firma T1. GmbH, sei aber nicht zwingend erforderlich für diese Vermietung. Dies ergebe sich aus folgenden Gesamtumständen:

Die Belieferung des westlichen Teils der Halle auf dem Flurstück 0001 erfolge über die Notausgänge an der westlichen Hallenseite. Auch an der östlichen Seite, die nach Angaben der Rechtsvorgängerin der Klägerin allein durch den Lieferschlauch beliefert werde, befänden sich Notausgänge. Der dritte dieser Notausgänge führe direkt in den Lagerbereich der Halle. Daher könne die Belieferung sowohl des östlichen als auch des westlichen Hallenteils über die Notausgänge erfolgen. An der Ostseite der Halle auf dem Flurstück 0001 befänden sich zudem Leitplanken, die Gebrauchsspuren aufwiesen. 20

Die Klägerin legte ein Brandschutzgutachten vor, wonach die Belieferung über die östlichen Notausgangstüren nicht möglich sei, weil der neben einem Lastwagen verbleibende Fluchtweg zu schmal sei. Die Betriebsprüfung hat dazu geäußert, dass nicht alle Notausgangstüren brandschutzrechtlich erforderlich wären. Insbesondere sei die dritte Brandschutztür nicht notwendig, sodass ein LKW zum Entladen (vom Haupteingang aus gesehen) hinter der zweiten Notausgangstür parken könne. Auch käme eine Verlegung der Notausgangstür an die Hinterseite der Halle in Betracht. 21

Die Betriebsprüfung meint zudem, es komme auch eine Belieferung über den Haupteingang in Betracht. Auch der Lieferschlauch könne nicht mit Lastwagen befahren werden, da das Tor zum Lieferschlauch zu klein sei. Daher müssten ab dem Tor Gabelstapler oder Ähnliches eingesetzt werden. Der Weg zwischen dem Eingang des Lieferschlauchs sei ähnlich lang wie der vom Parkplatz zu den Notausgangstüren. 22

Auf die konkreten Bedingungen im Einzelfall, insbesondere die Weigerung des Mieters, separate Mietverträge abzuschließen, komme es nicht an; die Betriebsprüfung stützt sich diesbezüglich auf das Urteil des FG Köln vom 29.04.2015 (13 K 2407/11, EFG 2015, 1552). 23

Des Weiteren trug die Betriebsprüfung folgende, zwischen den Beteiligten nicht streitige Feststellungen: Für die Klägerin sei die erweiterte Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 lit. a) GewStG insoweit nicht vorzunehmen, als der Gewerbeertrag Vergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes enthalte, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern, mit Ausnahme der Überlassung von Grundbesitz, bezogen hat. Im Jahr 2010 seien Zinsen in Höhe von 12.000 EUR, im Jahr 2011 in Höhe von 128.693,33 EUR und im Jahr 2012 in Höhe von 135.041,60 EUR gezahlt worden. Wegen der für die Jahre 2011 und 2012 ohnehin nicht anzuerkennenden erweiterten Gewerbesteuerkürzung wirke sich dies nur auf den an die Klägerin gerichteten Gewerbesteuermessbescheid im Jahr 2010 aus. 24

Der Beklagte erließ daraufhin am 11.03.2016 die streitgegenständlichen Änderungsbescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2010 bis 2012 gegenüber der Klägerin (für 2010 als Rechtsnachfolgerin der UV KG) erhöhte die Gewerbesteuermessbeträge auf ... EUR (2010), ... EUR (2011) und ... EUR (2012). 25

Die Klägerin legte gegen diese Bescheide fristgerecht Einspruch ein und trug vor: 26

27

Die Überlassung des Lieferschlauchs sei auf eine historisch entstandene Eigentumsstruktur zurückzuführen. Mit dem Auseinanderfallen der Untererbbauberechtigungen an den Grundstücken sei die Nutzung des Lieferschlauchs dinglich über eine Grunddienstbarkeit gesichert worden.

Eine alternative Belieferung komme nicht in Betracht, weil die Mieterin im Streitzeitraum (T1. GmbH) eine andere Belieferung nicht akzeptiert hätte. Dies gehe aus einem der Einspruchsbeurteilung beigefügten Schreiben der Mieterin hervor. In diesem Schreiben ist unter anderem ausgeführt, die Aufteilungsbreite der Regale lasse eine Durchfahrt mit einer „Ameise“ (einem Gabelstaplerersatz) nicht zu; zudem seien die Böden mit Teppich ausgelegt. Die Ware könne auch nicht händisch durch den Laden getragen werden; es sei zudem aus Gründen der Sicherheit und der Diebstahlprävention nicht möglich, die Ware für längere Zeit im Eingangsbereich stehen zu lassen. Eine Belieferung über den hinteren Gebäudeteil sei „unabdingbar“. Vor dem Hintergrund dieses Schreibens meint die Klägerin, es sei unerheblich, ob, wie die Betriebsprüfung behauptet habe, andere Einzelhändler die Belieferung über den Kundeneingang vornehmen würden. 28

Auch ein gesonderter Mietvertrag zwischen dem Mieter und dem Untererbbauberechtigten des Flurstücks 0002 wäre vom Mieter nicht akzeptiert worden, zumal das Verhältnis der beiden Vermieterparteien zerrüttet gewesen sei. 29

Die Klägerin berief sich zudem auf das Urteil des FG Berlin vom 30.11.1977 (VI 179/77, EFG 1978, 399), wonach die An- und Weitervermietung von Garagen an den Mieter eines Supermarktes als unschädlich erachtet wurde, wenn diese als Lager erforderlich seien. 30

Schließlich sei zu beachten, dass die Klägerin die Haupterbaurechte an den Grundstücken 0001 und 0002 erworben habe. Insofern sei eigener Grundbesitz überlassen worden. 31

Der Hauptmieter habe zudem keine Miete für die Überlassung des Lieferschlauchs entrichtet. Die Überlassung des Lieferschlauchs sei gewissermaßen die Kompensation für die Nicht-Belieferbarkeit des östlichen Teils der Halle auf den Flurstück 0001 gewesen. 32

Es komme auch nicht in Betracht, die gesamte Halle über die westlichen Notausgangstüren zu beliefern. Die Halle sei baulich längs in der Mitte in zwei Hallen getrennt. 33

Das Urteil des FG Köln, auf das sich die Betriebsprüfung stütze, stünde einer erweiterten Gewerbesteuerkürzung im Streitfall nicht entgegen. Zwar habe das FG Köln entschieden, dass nicht auf die konkreten Vermietungsbedingungen im Einzelfall abzustellen sei; andererseits habe das FG Köln aber sehr wohl die Gebäudeeigenschaften (des dort streitigen Hotelgebäudes) berücksichtigt. 34

Die Einsprüche wurden mit Einspruchsentscheidung vom 30.10.2017 als unbegründet zurückgewiesen. Nebentätigkeiten zur Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes seien nur in engen Grenzen zulässig, nämlich dann, wenn die Nebentätigkeit zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung angesehen werden könne. Die Überlassung des Lieferschlauchs sei nicht zwingend notwendig, weil auch andere Belieferungsmöglichkeiten bestünden, nämlich die Belieferung über die östlichen oder westlichen Notausgangstüren oder über den Haupteingang. Dabei sei zu berücksichtigen, dass die LKW bei entgegenstehenden brandschutzrechtlichen Vorschriften auch vor dem Gebäude parken könnten; vom Eingangstor des Lieferschlauchs bis zur Lagerhalle müsse eine ähnliche Distanz zurückgelegt werden wie vom Parkplatz vor der Halle zu den hinteren Notausgangstüren. 35

Auch zahle die Mieterin, die T1. GmbH, einen wesentlich geringeren Mietzins pro Quadratmeter als der (Unter-)Mieter der westlichen Hallenhälfte. Dies spreche dafür, dass die Belieferung über den Lieferschlauch wirtschaftlich gerade nicht vorteilhaft sei.	36
Zudem könnte – so der Beklagte weiter – der Mieter den Lieferschlauch auch unmittelbar vom Eigentümer des Lieferschlauchs anmieten. Schon deshalb sei die Überlassung seitens der Klägerin nicht zwingend erforderlich.	37
Mit den am 04.12.2017, einem Montag, erhobenen Klagen, die der Senat zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden hat, verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie beruft sich auf ihr Vorbringen im Einspruchsverfahren und trägt ergänzend vor:	38
Das Geh- und Fahrtrecht über den Lieferschlauch sei dinglich über eine Dienstbarkeit gesichert. Diese sei nach § 96 BGB rechtlicher Bestandteil des herrschenden Grundstücks, hier also des Untererbbaurechts am Flurstück 0001. Damit sei die Fläche, auf der der Lieferschlauch errichtet sei, eigener Grundbesitz. Daran ändere die schuldrechtliche Vereinbarung über das Nutzungsentgelt für die Bebauung der Fläche mit dem Lieferschlauch nichts.	39
Selbst wenn es sich um fremden Grundbesitz handeln würde, wäre die Überlassung des Lieferschlauchs eine unschädliche Nebentätigkeit. Dies ergebe sich aus der besonderen historischen, vertraglichen, bautechnischen und funktionalen Verzahnung der Teilfläche auf dem Flurstück 0002 und dem Objekt auf dem Flurstück 0001.	40
Es sei auch so, dass der weit überwiegende Teil potentieller Mieter eine Belieferung über die Notausgänge oder den Haupteingang nicht akzeptieren würden. Insbesondere das Abstellen der Lastwagen vor dem Haupteingang und der Transport von dort zu den seitlichen Notausgangstüren sei nicht gleichwertig zur Nutzung des Lieferschlauchs, weil der Weg länger und zudem (anders als im Lieferschlauch) nicht wettergeschützt sei.	41
Ein separater Mietvertrag zwischen dem Mieter und dem Untererbbauberechtigten des Flurstücks 0002 komme wegen der Dienstbarkeit zugunsten der Klägerin nicht in Betracht. Diese Dienstbarkeit sei gerade zur Vermeidung eines Mietvertrags unmittelbar zwischen der T1. GmbH und der Y. KG vereinbart worden. Ein unmittelbarer Mietvertrag zwischen der T1. GmbH und der Y. KG sei auch den Interessen der Klägerin bzw. deren Rechtsvorgängerin nicht dienlich gewesen, weil damit die Belieferungsmöglichkeit für spätere Mietverhältnisse nicht gesichert gewesen wäre.	42
Im Übrigen sei die Überlassung – unter Zugrundelegung der Auffassung des Beklagten – unentgeltlich erfolgt, sodass schon aus diesem Grund keine kürzungsschädliche Tätigkeit vorliege.	43
Die Klägerin beantragt,	44
die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2010, 2011 und 2012, alle vom 11.03.2016, in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 30.10.2017 dahingehend abzuändern, dass die erweiterbare Kürzung für Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG gewährt wird, sowie	45
hilfsweise, die Revision zuzulassen, und	46
die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.	47
	48

Der Beklagte beantragt,	
die Klage abzuweisen, und	49
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	50
Er beruft sich auf sein Vorbringen im Verwaltungsverfahren und trägt ergänzend vor: Die Unentgeltlichkeit der Überlassung stehe einer Kürzung nicht entgegen; dies zeige das Urteil des BFH vom 31.07.1980 (I R 30/77).	51
Die Sache ist am 06.12.2018 vor dem Senat mündlich verhandelt worden. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.	52
Entscheidungsgründe:	53
Die zulässige Klage ist begründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Beklagte hat die beantragte Kürzung der Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um den Teil, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes fällt, zu Unrecht versagt.	54
Nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfolgt eine Kürzung der Summe aus Gewinn und Hinzurechnungen um 1,2 Prozent des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes. Nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt an Stelle der Kürzung nach Satz 1 auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Die erweiterte Kürzung dient dem Zweck, die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes von der Gewerbesteuer aus Gründen der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen freizustellen, die nur Grundstücksverwaltung betreiben (Bundesfinanzhof – BFH –, Urteil vom 14.06.2005 – VIII R 3/03 –, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778).	55
Die Klägerin und ihre Rechtsvorgängerin nutzten und verwalteten ausschließlich eigenen Grundbesitz und haben die erweiterte Gewerbesteuerkürzung beantragt. Insbesondere ist die Überlassung der auf einem Teil des Flurstücks 0002 errichteten Halle (Lieferschlauch) sowie der dazugehörigen Fläche als Nebentätigkeit der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes der Klägerin bzw. bis zum 31.12.2010 der UV KG, deren Rechtsnachfolgerin die Klägerin ist, zuzurechnen.	56
Der Begriff „Grundbesitz“ in § 9 Nr. 1 GewStG ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH im bewertungsrechtlichen Sinne zu verstehen (BFH, Urteil vom 20.09.2007, IV R 19/05, BStBl. II 2010, 985; BFH, Beschluss vom 12.11.2009, IV B 8/09, BFH/NV 2010, 464, jeweils mit weiteren Nachweisen – m.w.N.). Nach § 68 Abs. 1 Nr. 2 Bewertungsgesetz (BewG) gehört ein Erbbaurecht zum Grundvermögen. Damit gehört es auch zum Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG; dies entspricht auch dem Zweck dieser Kürzungsvorschrift, eine Doppelbelastung mit Grundsteuer und Gewerbesteuer zu vermeiden, weil nach § 7 Grundsteuergesetz im Falle eines Erbbaurechts der Erbbauberechtigte und nicht der Grundstückseigentümer Schuldner der Grundsteuer ist (BFH, Urteil vom 17.01.1968 – I 5/65 –, BFHE 91, 365, BStBl II 1968, 353 im Anschluss an	57

das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 14.10.1941, I 12/41, Reichssteuerblatt 1941, 884).

Zum Grundbesitz der Rechtsvorgängerin der Klägerin (bis zum 31.12.2010) bzw. der Klägerin 58
(seit dem 01.01.2011) gehört das ihnen zustehende Untererbbaurecht am vermieteten
Flurstück 0001.

Das Untererbbaurecht ist Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Die 59
zivilrechtliche Möglichkeit der Belastung eines Erbbaurechts mit einem weiteren, sog.
Untererbbaurecht ist in der zivilgerichtlichen Rechtsprechung seit Langem anerkannt (vgl.
Bundesgerichtshof – BGH –, Urteil vom 22.02.1974 – V ZR 67/72 –, BGHZ 62, 179; Grziwotz
in: Erman, BGB, 15. Aufl. 2017, Vorbemerkung vor § 1 ErbbauRG Rn. 22 m.w.N.). Die
Zulässigkeit eines Untererbbaurechts ergibt sich aus der entsprechenden Anwendung der für
Grundstücke geltenden Vorschriften auf Erbbaurechte nach § 11 Abs. 1
Erbbaurechtsverordnung bzw. § 11 Abs. 1 Erbbaurechtsgesetz (ErbbauRG), die auch die
Belastung eines Erbbaurechts mit einem Erbbaurecht umfasst. Steuerlich gibt es keinen
Anlass, das Untererbbaurecht im Verhältnis zum Erbbaurecht anders zu behandeln als das
Erbbaurecht im Verhältnis zum Eigentum. Weil damit Schuldner der Grundsteuer der
Untererbbauberechtigte ist (vgl. Oberfinanzdirektion Hannover, Verfügung vom 21.02.1991, S
3215-8-StO 321, S 3215-12-StH 341, Bew-Kartei ND § 92 BewG Karte 2), entspricht es dem
Sinn und Zweck des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, unter den Begriff des Grundbesitzes auch das
Untererbbaurecht zu fassen.

Dass die Klägerin erst im Jahr 2016 im Untererbbaurechtsgrundbuch eingetragen wurde, 60
steht ihrer Rechtsinhaberschaft nicht entgegen, weil das Untererbbaurecht mit Eintritt der
Gesamtrechtsnachfolge analog § 142 Handelsgesetzbuch, § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB zum
Ablauf des 31.12.2010 auf die Klägerin übergegangen ist. Im Fall der Gesamtrechtsnachfolge
bedarf es für den Rechtsübergang daneben keiner Einzelübertragung von
Vermögensgegenständen (BGH, Urteil vom 09.07.1968 – V ZR 80/66 –, BGHZ 50, 307; vgl.
auch BGH, Beschluss vom 30.09.2010 – V ZB 219/09 –, BGHZ 187, 132 zu § 17 Abs. 1 Fall
2 Zwangsversteigerungsgesetz; BGH, Beschluss vom 05.07.2018 – V ZB 10/18 –, NJW
2018, 3310 zu § 40 Grundbuchordnung).

Zur Nutzung und Verwaltung dieses Grundbesitzes gehört auch die Überlassung des 61
Lieferschlauchs und der dazugehörigen Fläche des Flurstücks 0002.

Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die Überlassung der Halle indes nicht bereits 62
deshalb kürzungsunschädlich, weil die Fläche, auf der die Halle errichtet ist, mit einem
dinglich gesicherten Geh- und Fahrrecht zugunsten der Klägerin belastet ist. Zwar handelt es
sich bei dem Geh- und Fahrrecht um Grundbesitz der Klägerin; bei der Halle selbst handelt
es sich jedoch um fremden Grundbesitz.

Nach § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG gehören zum Grundvermögen der Grund und Boden, die 63
Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör. Nach § 96 Bürgerliches Gesetzbuch
(BGB) gelten Rechte, die mit dem Eigentum an einem Grundstück verbunden sind, als
Bestandteile des Grundstücks. Mithin gehört eine Grunddienstbarkeit zum Grundvermögen
des Eigentümers des Grundstücks, mit dem die Grunddienstbarkeit verbunden ist (BFH,
Urteil vom 07.10.1960 – VI 120/60 U –, BFHE 71, 647; BFH, Urteil vom 11.06.2008 – II R
71/05 –, BFHE 222, 57, BStBl II 2009, 132; BFH, Beschluss vom 12.11.2009 – IV B 8/09 –,
BFH/NV 2010, 464; Schnitter in: Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, 1. Aufl. 2000, 97.
Lieferung 2017, § 68 BewG Rn. 19; Mannek in: Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, 143.
Lieferung 2018, § 68 BewG Rn. 10). Nach § 11 Abs. 1 Satz 1 ErbbauRG gilt § 96 BGB für
Erbbaurechte entsprechend. Die zugunsten eines Erbbauberechtigten bestellte

Grunddienstbarkeit gilt also als Bestandteil des Erbbaurechts (BGH, Urteil vom 17.02.2012 – V ZR 102/11 –, BGHZ 192, 335). Mithin gehört eine zugunsten eines Erbbauberechtigten bestellte Grunddienstbarkeit zu dessen Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

Zum Untererbbaurecht der Klägerin gehört das mit dem Untererbbaurecht am Flurstück 0001 verbundene, über die Grunddienstbarkeit gesicherte Geh- und Fahrrecht. Der Klägerin ist dieses Wirtschaftsgut nach § 39 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) zuzurechnen. Da für eine vom Zivilrecht abweichende wirtschaftliche Zuordnung des Eigentums nichts ersichtlich ist, kommt es auf die Frage, ob sich der Begriff des „eigenen Grundbesitzes“ nach zivilrechtlichen oder ertragsteuerlichen Gesichtspunkten bestimmt (vgl. dazu BFH, Vorlagebeschluss vom 21.07.2016 – IV R 26/14 –, BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202 m.w.N.), nicht an. 64

Zum Grundbesitz der Klägerin gehören aber weder der mit der Dienstbarkeit belastete Teil des Untererbbaurechts am Flurstück 0002 noch die auf dieser Fläche errichtete Halle. 65

Zivilrechtlicher Inhaber des Untererbbaurechts am Flurstück 0002 war die Y. KG. 66

Zivilrechtlich steht auch die auf der mit dem ausschließlichen Wegerecht der Klägerin belastete Teilfläche des Flurstücks 0002 errichtete Halle im Eigentum des Untererbbauberechtigten dieses Grundstücks; sie ist wesentlicher Bestandteil des Untererbbaurechts am Flurstück 0002. Obwohl die Grunddienstbarkeit als Bestandteil des Untererbbaurechts am Flurstück 0001 gilt, wird die Halle damit nicht zu einem wesentlichen Bestandteil dieses Untererbbaurechts. Zwar ist die Vorschrift des § 912 BGB zum Überbau entsprechend anzuwenden, wenn durch die Errichtung eines Gebäudes ohne Überschreitung einer Grundstücksgrenze eine Grunddienstbarkeit beeinträchtigt wird (BGH, Urteil vom 18.07.2008 – V ZR 171/07 –, NJW 2008, 3123 m.w.N. aus der Rechtsprechung; Roth, in: Staudinger, BGB, Neubearbeitung 2016, § 912 Rn. 60 mit zahlreichen w.N.). Diese Vorschrift lässt aber im Streitfall nicht das Eigentum auf die Kläger übergehen. Der Senat hegt aber bereits Zweifel, ob es im Rahmen einer analogen Anwendung des § 912 BGB bei der Beeinträchtigung von sonstigen dinglichen Rechten zu einer von § 94 Abs. 1 BGB abweichenden Eigentumslage kommen kann; in der zivilrechtlichen Literatur wird diese Frage – soweit ersichtlich – nicht erörtert, sondern nur die Eigentumslage bei „echten“ Überbauten diskutiert (vgl. Roth, in: Staudinger, Neubearbeitung 2016, § 912 Rn. 71, 76 m.w.N.). Die in der zivilgerichtlichen Rechtsprechung entschiedenen Fälle betreffen – soweit ersichtlich – nicht das Eigentum des Berechtigten einer beeinträchtigten Grunddienstbarkeit am Überbau, sondern nur dessen Beseitigungsansprüchen nach §§ 1027, 1004 BGB (BGH, Urteil vom 09.01.1963 – V ZR 125/61 –, BGHZ 39, 5; BGH, Urteil vom 24.06.1964 – V ZR 162/61 –, BGHZ 42, 63; BGH, Urteil vom 18.07.2008 – V ZR 171/07 –, NJW 2008, 3123). Jedenfalls aber steht einem Eigentumsübergang entgegen, dass der Überbau zeitlich vor der Bestellung der Dienstbarkeit erfolgte. Im Fall eines Eigengrenzüberbaus oder im Fall, dass ein Grundstück in der Weise aufgeteilt wird, dass ein aufstehendes Gebäude von der Grenze der beiden neu gebildeten Grundstücke durchschnitten wird, ist das Eigentum an dem Gebäude als Ganzem jedenfalls dann, wenn sich der nach Umfang, Lage und wirtschaftlicher Bedeutung eindeutig maßgebende Teil auf einem der Grundstücke befindet, mit dem Eigentum an diesem Grundstück verbunden (BGH, Urteil vom 04.12.1987 – V ZR 274/86 –, BGHZ 102, 311). Nichts anderes kann für den Fall gelten, dass für eine mit einem Gebäude bebaute Fläche nachträglich eine Dienstbarkeit bestellt wird. Im Streitfall befindet sich der nach Umfang und Lage größere Teil auf dem nicht mit der Dienstbarkeit belasteten Teil des Flurstücks 0002. Schon deshalb hat die Klägerin nicht das zivilrechtliche Eigentum an der Halle erworben. 67

Auch wirtschaftlich sind der mit der Dienstbarkeit belastete Teil des Untererbbaurechts und die Halle nicht der Klägerin zuzurechnen. Nach der Rechtsprechung des BFH führt die Belastung eines Grundstücks mit einer Dienstbarkeit grundsätzlich nicht zu einem Verlust des wirtschaftlichen Eigentums des Grundstückseigentümers. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Belastung wirtschaftlich anstelle einer Eigentumsübertragung vorgenommen wurde. Ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums liegt erst dann vor, wenn die gewählte Gestaltung und die tatsächliche Durchführung der durch die Dienstbarkeit gesicherten schuldrechtlichen Vereinbarungen dazu führen, dass der Besteller zwar zivilrechtlich Eigentümer des belasteten Grundstücksteils bleibt, er jedoch seine Herrschaftsgewalt daran wirtschaftlich gesehen endgültig in vollem Umfang verliert und eine Rückübertragung dieser Herrschaftsgewalt praktisch unmöglich wird (BFH, Urteil vom 24.02.2005 – IV R 23/03 –, BFHE 209, 269, BStBl II 2005, 578 m.w.N.). Nach Ansicht des Senats muss Gleiches gelten, wenn anstelle des Eigentums ein darauf ruhendes Erbbau- oder Untererbbaurecht mit einer Dienstbarkeit belastet wird. Im Streitfall ist das Grundstück zwar mit einem ausschließlichen Geh- und Fahrrecht der Klägerin belastet. Dies schließt eine Grundstücksnutzung durch den Untererbbauberechtigten aber nicht aus. Denkbar ist etwa eine Bebauung des Grundstücks in einer Weise, die das Geh- und Fahrrecht unberührt lässt, etwa durch unterirdische Bauten oder durch Bauten, die das Geh- und Fahrrecht unbeeinträchtigt lassen (vgl. BGH, Urteil vom 12.11.2004 – V ZR 42/04 –, BGHZ 161, 115 zu einem „unterirdischen Lagerraum“ unter einer Durchfahrt; BGH, Urteil vom 09.01.1963 – V ZR 125/61 –, BGHZ 39, 5 zur „tunnelartigen Überbauung“ eines Zufahrtswegs).

Auch mit Blick auf die errichtete Halle hat die Klägerin keine Rechtsposition inne, die den zivilrechtlichen Eigentümer von der Nutzung ausschließen würde. Daher kann wiederum offen bleiben, ob sich der Begriff des „eigenen Grundbesitzes“ nach zivilrechtlichen oder ertragsteuerlichen Grundsätzen bestimmt. Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ist ein Wirtschaftsgut einem anderen als dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zuzurechnen, wenn dieser andere die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH, der der Senat sich anschließt, liegt ein solcher Ausschluss vor, wenn dem Herausgabeanspruch des Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung (mehr) zukommt. Der zivilrechtlich Berechtigte muss wirtschaftlich von der Einwirkung auf die Sache ausgeschlossen sein, wobei unerheblich ist, ob ihm das Recht zur Belastung und Veräußerung verbleibt (BFH, Beschluss vom 26. August 2004 – II B 117/03 –, BFH/NV 2004, 1625 m.w.N.). Dies ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall zu bestimmen (BFH-Urteil vom 12.09.1991 – III R 233/90 –, BFHE 166, 49, BStBl II 1992, 182; BFH, Urteil vom 03.08.2004 – X R 55/01 –, BFH/NV 2005, 517).

69

Formal gesehen konnte die zivilrechtliche Eigentümerin der Halle den auf dem Zufahrtsweg gebauten Hallenteil nicht ohne die Mitwirkung der Klägerin nutzen, weil dieser das ausschließliche Wegerecht zustand. Der Hintergrund dieses Wegerechts war allerdings derjenige, dass der Klägerin bzw. ihrer Rechtsvorgängerin daran gelegen war, den Mietvertrag mit der damaligen Mieterin fortzusetzen. Um diese Vertragsfortsetzung nicht zu gefährden, war es jedenfalls nützlich, dass die Belieferungssituation aus Sicht des Mieters unverändert blieb. Zwischen den Parteien bestand jedoch gleichzeitig Einigkeit, dass die Grunddienstbarkeit nicht dazu führen sollte, dass die Klägerin fortan anstelle der Y. KG die Herrschaft über die auf dem dinglich gesicherten Zufahrtsweg errichteten Halle ausüben sollte. Vielmehr sollten die wirtschaftlichen Erträge aus der Nutzung des Hallengebäudes bei der Y. KG verbleiben. Dies zeigt bereits die im unmittelbaren textlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der eingeräumten Dienstbarkeit vereinbarte schuldrechtliche

70

Vereinbarung: Danach war es beabsichtigt, dass die seinerzeitige Nutzung durch die Mieterin des Hallenteils auf dem Flurstück 0001 fortgeführt und die Y. KG für die Zurverfügungstellung der Halle ein Nutzungsentgelt erhalten sollte. Dieses Nutzungsentgelt war im Übrigen so bemessen, dass der Y. KG nicht nur eine Pauschale, sondern eine Abschöpfung auch des bei der Weiterüberlassung auf Ebene der Klägerin erzielten Erlöses zukommen sollte. Umgekehrt hatte dagegen die Klägerin keine rechtlich gesicherte Möglichkeit, aus der Nutzungsüberlassung der Halle Erträge zu ziehen. Denn die schuldrechtliche Vereinbarung über das Nutzungsentgelt war nach deren Wortlaut von Fortbestand der Halle abhängig; dies schloss das Recht des Eigentümers ein, die Halle ganz oder teilweise abzureißen. Nach dem wirtschaftlich Gewollten und tatsächlich Durchgeführten war die Y. KG deshalb nicht von der Einwirkung und wirtschaftlichen Nutzung der Halle ausgeschlossen.

Nach Ansicht des Senats stellt sich die Zahlung des Nutzungsentgelts für den Lieferschlauch und dessen Überlassung an die Mieterin des Hallenteils auf dem Flurstück 0001 aber als der Verwaltung und Nutzung des Grundbesitzes zuzurechnende, für die Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung unschädliche Nebentätigkeit dar. 71

Ausgehend vom Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG und vom abschließenden Katalog der erlaubten, aber nicht begünstigten Tätigkeiten in § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG (vgl. BFH, Urteil vom 14.06.2005 – VIII R 3/03 –, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778) sind Nebengeschäfte, die nicht in der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes bestehen, nur ausnahmsweise dem Begriff der Grundstücksverwaltung zuzurechnen. Nebengeschäfte sind damit grundsätzlich kürzungsschädlich. Kürzungsunschädliche Nebengeschäfte liegen nur vor, wenn sie der Grundstücksnutzung und -verwaltung im engeren Sinne dienen und als „zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können“ (BFH, Beschluss vom 17.10.2002 – I R 24/01 –, BFHE 200, 54, BStBl II 2003, 355; BFH, Urteil vom 14.06.2005 – VIII R 3/03 –, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778; BFH, Urteil vom 04.10.2006 – VIII R 48/05 –, juris). Als derartige Nebentätigkeiten werden in der Rechtsprechung des BFH insbesondere der Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter und von notwendigen Sondereinrichtungen im Rahmen der allgemeinen Wohnungsbewirtschaftung, etwa die Unterhaltung von zentralen Heizungsanlagen, Gartenanlagen und Ähnlichem, angesehen, während die Kürzung bei darüber hinausgehender Mitvermietung von (nicht fest mit dem Grundstück verbundenen) Betriebsvorrichtungen regelmäßig ausgeschlossen ist (BFH, Urteil vom 14.06.2005 – VIII R 3/03 –, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778). Die zwingende Notwendigkeit ergibt sich nicht schon daraus, dass eine Vereinbarung zweckmäßig ist und in der Praxis häufiger vorkommt (BFH, Urteil vom 05. März 2008 – I R 56/07 –, BFH/NV 2008, 1359). Die Entscheidung darüber kann nicht anhand des jeweiligen Steuerpflichtigen und seiner konkreten Vertragspartner erfolgen, sondern muss anhand objektiver Merkmale erfolgen (BFH, Urteil vom 23.07.1969 – I R 134/66 –, BFHE 96, 403, BStBl II 1969, 664; FG Düsseldorf, Urteil vom 29.06.2017 – 8 K 2641/15 G –, EFG 2018, 465; FG Köln, Urteil vom 29. April 2015 – 13 K 2407/11, EFG 2015, 1552). Entscheidend sind die Verhältnisse im Streitzeitraum (FG Düsseldorf, Urteil vom 29.06.2017 – 8 K 2641/15 G –, EFG 2018, 465; a.A. FG Köln, Urteil vom 29.04.2015 – 13 K 2407/11, EFG 2015, 1552: zeitlich abstrakte Betrachtung). 72

Der Senat geht nicht davon aus, dass die Überlassung der fremden Halle unentgeltlich erfolgte und bereits deshalb eine kürzungsunschädliche Nebentätigkeit vorliegt (vgl. BFH, Vorlagebeschluss vom 21.07.2016 – IV R 26/14 –, BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202 m.w.N.). Der Vertrag zwischen der Klägerin und der T1. GmbH umfasst auch die Fläche des Lieferschlauchs; insofern ist auch ein Teil des zu zahlenden Mietzinses als Entgelt für dessen 73

Überlassung anzusehen.

Der Senat hat indes keinen Zweifel daran, dass die Anmietung und Überlassung des Lieferschlauchs der Vermietung der Halle auf dem Flurstück 0001 und der dazu gehörenden Grunddienstbarkeit auf dem Flurstück 0002 diene. Denn – nur – über die Anmietung und Weitervermietung der Halle konnte die Dienstbarkeit auf dem Flurstück 0002 genutzt werden. Dies unterscheidet den Streitfall von solchen Fällen, in denen kein Zusammenhang zwischen der Vermietung des eigenen und der An- und Vermietung fremden Grundbesitzes besteht und die Mitvermietung fremden Grundbesitzes nur aus Gründen der Praktikabilität erfolgt. In derartigen Fällen dient die Vermietung des fremden Grundbesitzes nicht der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im engeren Sinn; insoweit kommt es nach Auffassung des Senats in diesen Fällen auf die Frage, ob die Vermietung ein zwingend erforderlicher Teil einer wirtschaftlich sinnvollen Grundstücksverwaltung und –nutzung angesehen werden kann, nicht an (a.A. FG Saarland, Urteil vom 08.11.2012 – 1 K 1284/10 –, EFG 2013, 385). 74

Nach Ansicht des Senats kann die Überlassung überdies als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und ?nutzung angesehen werden. 75

Für die Notwendigkeit der Nutzung des Lieferschlauchs spricht zunächst die historische Entwicklung. Der Senat geht davon aus, dass die Belieferung über das Flurstück 0002 zu Zeiten, als die Flurstücke 0001, 0003 und 0002 noch dem Untererbbbaurecht eines Untererbbbauberechtigten unterlagen, auch angesichts des dazu betriebenen Aufwands nicht erfolgt wäre, wenn es nicht zwingende Gründe dafür gegeben hätte. Auch den Ausführungen der Mieterin im Schreiben von 05.08.2016 entnimmt der Senat Anhaltspunkte für eine zwingende Notwendigkeit. Zwar ist diese Bestätigung angesichts des objektiven Beurteilungsmaßstabs kein Beleg der zwingenden Notwendigkeit. Der Senat sieht aber in der ausführlichen Begründung und den zahlreichen angeführten Gründen zur Notwendigkeit der Belieferung über die Lieferschlauch Indizien dafür, dass eine objektive Erforderlichkeit bestand. Dies gilt insbesondere mit Blick auf die angeführten Aspekte, die speziell den Einzelhandel betreffen, auf den die Halle auf dem Flurstück 0001 ausgerichtet ist. Unerheblich ist nach Auffassung des Senats, ob die Mieterin des Lieferschlauchs eine geringere Miete pro Quadratmeter zahlt als der Mieter des anderen Hallenteils auf dem Flurstück 0001. Dies steht schon deshalb einer wirtschaftlich sinnvollen Nutzung nicht entgegen, weil der Beurteilung nicht die konkreten Vertragsverhältnisse, sondern objektive Maßstäbe zugrunde zu legen sind. Der unterschiedliche Quadratmeterpreis lässt auch keinen Schluss auf objektive Verhältnisse zu. 76

Andererseits spricht gegen eine zwingende Notwendigkeit, dass die Mieterin durchaus einen separaten Mietvertrag mit der Y. KG hätte abschließen können. Diese Möglichkeit hätte zwar vorausgesetzt, dass die Klägerin ihrerseits die Ausübung des Geh- und Fahrtrechts gestattet. Dies hätte aber – ohne größeren Aufwand – im ohnehin mit der Mieterin geschlossenen Mietvertrag geschehen können. Im Gegenzug wäre die Notwendigkeit einer schuldrechtlichen Vereinbarung zwischen der Klägerin und der Y. KG entfallen. Die von der Klägerin gegen diese Möglichkeit angeführten Gründe, die damalige Mieterin habe sich nicht zwischen die zerstrittenen Parteien des Auseinandersetzungsvertrags begeben wollen, stehen dieser Würdigung nicht entgegen. Denn für die Beurteilung, ob eine Nebentätigkeit der Grundstücksverwaltung und ?nutzung zuzurechnen ist, sind nicht etwaige Motive des konkreten Mieters von Bedeutung, sondern objektive, von den konkreten Beteiligten des Mietverhältnisses abstrahierte Gesichtspunkte. 77

Allerdings ist zu beachten, dass die Klägerin bei zwei separaten Mietverträgen das Risiko getragen hätte, das zu ihrem Grundbesitz gehörende Geh- und Fahrrecht nicht ausüben zu können, wenn es – aus welchem Grund auch immer – nicht zu einem Vertragsschluss zwischen der Mieterin und der Y. KG gekommen wäre. Die rechtlichen Möglichkeiten aus der Dienstbarkeit würden dann nicht in der konkreten Nutzung verwirklicht. Da nach dem oben Gesagten jedenfalls von der Zweckmäßigkeit der Belieferung über den Lieferschlauch ausgegangen werden muss, ist ein Nebengeschäft, das diese Möglichkeit sichert, als wirtschaftlich sinnvolle Nutzung des Grundbesitzes anzusehen, da es die aus dem Grundbesitz erwachsenden Möglichkeiten ausschöpft. Daher können auch die vom Beklagten aufgeführten Alternativen einer Belieferung durch die Seiteneingänge oder durch den Haupteingang nicht als wirtschaftlich sinnvolle Nutzung des (gesamten) Grundbesitzes angesehen werden, da mit ihnen das zum Grundbesitz gehörende Geh- und Fahrrecht ungenutzt bliebe. Zugleich verringert eine schuldrechtliche Vereinbarung der Klägerin mit der Y. KG das Risiko der Klägerin, dass es nach einem etwaigen Mieterwechsel nicht zu einem Vertragsschluss zwischen der Y. KG und dem neuen Mieter kommt.

Bei einer Gesamtschau der Umstände des Einzelfalls gelangt der Senat zu dem Schluss, dass die Anmietung der Halle durch die Klägerin und deren Weiterüberlassung als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvollen Grundstücksnutzung angesehen werden kann. Nach Auffassung des Gerichts kann der Klägerin insbesondere nicht entgegengehalten werden, dass die Mieterin selbst einen Vertrag mit der Eigentümerin der Halle auf dem Flurstück 0002 abschließen könnte; denn damit würde man ihr zumuten, die Entscheidung über eine Nutzung der Dienstbarkeit und die diesbezüglichen (vertraglichen) Bedingungen den Verhandlungen zwischen ihrer Mieterin und der Halleneigentümerin zu überlassen und damit gleichsam aus der Hand zu geben. 79

Der Senat steht überdies auf dem Standpunkt, dass mit der Formulierung, dass die Nebentätigkeit als Teil einer wirtschaftlich sinnvollen Grundstücksnutzung „angesehen werden kann“, ein – wenngleich angesichts der gebotenen restriktiven Auslegung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG begrenzter – unternehmerischer Beurteilungsspielraum angedeutet ist und es insofern nicht darauf ankommt, ob die Nebentätigkeit die einzig denkbare oder im Vergleich zu sämtlichen Alternativen die wirtschaftlich sinnvollste Grundstücksnutzung ist. Insofern sind Maßnahmen, die – wie im Streitfall die Anmietung und Weitervermietung einer über einem dinglich gesicherten Zufahrtsweg errichteten Halle – in rechtlich und wirtschaftlich engem Zusammenhang mit dem Grundbesitz stehen und dazu dienen, die wirtschaftliche Nutzung des Grundbesitzes mit seinen Besonderheiten zu ermöglichen und von naheliegenden Risiken freizuhalten, als unternehmerisch sinnvolle Entscheidung der Verwaltung des eigenen Grundbesitzes zuzurechnen. 80

Die mithin der Grundstücksverwaltung und -nutzung zuzurechnende Nebentätigkeit ist auch nicht deshalb als kürzungsschädlich anzusehen, weil die Nebentätigkeit in quantitativer Hinsicht nicht als geringfügig anzusehen ist. Nach der Rechtsprechung des BFH ist bei der Beurteilung der Unschädlichkeit sowohl qualitative als auch quantitative Kriterien zu berücksichtigen (BFH, Beschluss vom 12.07.1999 – I B 5/99 –, BFH/NV 2000, 79; BFH, Beschluss vom 14.04.2000 – I B 104/99 –, BFH/NV 2000, 1497; BFH, Urteil vom 19.10.2010 – I R 1/10 –, BFH/NV 2011, 841). Es wurden etwa Anschaffungskosten über 1 Mio. DM für überlassene Betriebsvorrichtungen als quantitativ so erheblich eingestuft, dass sie zur Versagung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung führen (BFH, Beschluss vom 17.11.2005 – I B 150/04 –, BFH/NV 2006, 609). Auch die absolute Höhe von Einnahmen aus einer Nebentätigkeit wurde als kürzungsschädlich angesehen (BFH, Urteil vom 05.03.2008 – I R 56/07 –, BFH/NV 2008, 1359). Im Streitfall werden indes jährlich Gewinne aus den 81

Nebentätigkeiten erzielt, die bei monatlichen Gewinnen von 1.165,74 EUR den Gewerbesteuerfreibetrag (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) nicht überschreiten und somit als geringfügig anzusehen sind. Dies ergibt sich aus folgender Berechnung: Nach der Vereinbarung zwischen der Y. KG und der Rechtsvorgängerin der Klägerin wird für die Nutzung der Halle mit einer Größe von 536 Quadratmetern ein Betrag von 8,70 EUR pro Quadratmeter geschuldet. Nach dem Vertrag mit der Mieterin, der die Fläche des Lieferschlauchs mitumfasst, wird für insgesamt 2.182 Quadratmeter ein Betrag von 23.728,99 EUR geschuldet. Dies entspricht einem Quadratmeterpreis von 10,87 EUR. Dies ergibt pro Quadratmeter einen Ertrag in Höhe von 2,17 EUR; für die Halle erzielt die Klägerin damit monatlich aus der Überlassung der Halle auf dem Flurstück 0002 einen Ertrag von 1.165,74 EUR. Auch wenn man stattdessen auf die Einnahmen abstellen wollte, lägen diese mit einer Höhe von jährlich 69.916,84 EUR (10,87 EUR Monatsmiete pro Quadratmeter für 536 Quadratmeter) deutlich unter 10 % der Gewerbeerträge (2010: ... EUR; 2011: ... EUR; 2012: ... EUR) und sind somit (noch) als geringfügig anzusehen (vgl. BFH, Beschluss vom 27.02.2002 – IV S 7-10/01 –, BFH/NV 2002, 1052).

Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung ist gemäß § 9 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 lit. a) GewStG insoweit nicht vorzunehmen, als der Gewerbeertrag Vergütungen des Gesellschafters in Höhe von 128.693,33 EUR im Jahr 2011 und in Höhe von 135.041,60 EUR im Jahr 2012 enthält. 82

II. 83

Die Übertragung der Berechnung des Steuermessbetrags auf den Beklagten beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. 84

III. 85

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 86

IV. 87

Die Revision war zuzulassen wegen der grundsätzlichen Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und weil über die Voraussetzungen, unter denen eine Nebentätigkeit als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvollen Grundstücksverwaltung und ?nutzung angesehen sein kann, in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung keine Einigkeit besteht (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO). 88